

Caso práctico sobre el tratamiento contable de la escisión de sociedades.

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía. Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

1. INTRODUCCIÓN

La escisión de sociedades es la operación mediante la cual una sociedad denominada escindida decide dividir la totalidad o parte de su patrimonio (activos y pasivos) en dos o más partes que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación o ya existentes denominadas beneficiarias.

La escisión puede ser total o parcial. La escisión es total cuando la sociedad se divide o separa desapareciendo la empresa escindida y naciendo nuevas empresas, la escisión será parcial cuando la sociedad escindida no se extingue y divide su patrimonio en dos o más partes, quedándose una de ellas en la sociedad escindida.

Desde la óptica mercantil y contable, la escisión de sociedades es una operación societaria incluida dentro del concepto de combinaciones de negocios, y desde esta óptica contable, las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, etc, se pueden registrar según dos normas distintas:

- Norma de Registro y Valoración (NRV) 19ª Combinaciones de Negocios,
- Norma de Registro y Valoración (NRV) 21ª Operaciones entre empresas del grupo, del Plan General de Contabilidad (PGC).

De tal modo, que con independencia de la forma jurídica mediante la cual se formalice la operación, desde el punto de vista contable prevalezca el “fondo económico de la operación sobre la forma jurídica en la que ésta se realice”, de tal modo que este fondo económico es lo que determinará que a la operación se le aplique la NRV 19ª o la NRV 21ª

La aplicación contable de una norma u otro, no es baladí, pues tiene transcendencia económica importante, tal y como veremos posteriormente.

La NRV 19ª se aplica cuando la combinación de negocios se realiza entre empresas independientes, mientras que la NRV 21ª se aplica cuando las operaciones de combinación de negocios se realicen entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 13.ª de elaboración de las cuentas anuales.

Por otro lado, la Norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales, “se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de

sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias”.

La aplicación de la NRV 19ª o la NRV 21ª para el registro contable de la combinación de negocios, no es trivial tal y como hemos comentado anteriormente, pues de ello depende el afloramiento contable de los valores razonables (reales) de las empresas adquiridas en la operación, y reconocer con ello las posibles plusvalías que pudieran existir, así como el posible fondo de comercio.

De este modo, si se aplica la NRV 19ª el registro contable se realizará según el método de adquisición, por el cual el valor de la/s empresas adquirida/s en la fusión se realizará por su valor razonable aflorando las posibles plusvalías existentes en los activos aportados.

Mientras que si se aplica la NRV 21ª (apartado 2.2.1.) “a) En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas”.

En definitiva, con la aplicación de la NRV 21ª solamente se reconocerían las posibles plusvalías y en su caso el fondo de comercio existente en la fecha en la que se formó el grupo o se constituyó la unidad de decisión, siempre y cuando éstas se mantengan en el momento de posterior de la combinación de negocios.

En definitiva, desde el punto de vista contable y económico, se aplica el denominado criterio de preminencia del fondo sobre la forma, del tal modo que si tras la operación de fusión, escisión o aportación no dineraria de un negocios, el control sigue ostentándolo los mismos socios que lo mantenían anteriormente, no se contabilizarán plusvalías de los patrimonios aportados, ya que no ha habido cambio en el control, y éste se sigue ejerciéndose de forma efectiva sobre el patrimonio resultante de la operación por parte de las mismas personas físicas o jurídicas que antes.

Mientras que si tras la operación de fusión, escisión o aportaciones no dinerarias de negocios, el control recae sobre personas distintas de las que lo tenían previamente, al producirse una “adquisición efectiva” de un patrimonio, contablemente deberá aflorarse las plusvalías que pudieran existir en los activos adquiridos.

Con este criterio, la sociedad adquirente será aquella cuyos socios tras la operación tuvieran el control sobre los activos aportados o escindidos, mientras que la/s sociedad/es adquirida/s serán aquellas cuyos socios quedan en minoría tras la operación y que no poseen el control sobre los activos finales. De tal modo que la sociedad adquirente será aquella de mayor tamaño, mientras que la/s sociedad/es adquirida/s serán las restantes más pequeñas, pues los socios de la primera serán los que adquieran mayor participación en la sociedad resultante de la combinación.

Este criterio, en el caso de fusiones de empresas está bastante estudiado y delimitado, pero el problema se presenta al aplicar este mismo criterio en el caso de escisión de sociedades (operación contraria a la de fusión).

2. CRITERIO CONTABLE APLICABLE AL CASO DE LA ESCISIÓN

El criterio contable aplicable para el caso de escisión, es el mismo criterio general que para las combinaciones de negocios y para el caso de la fusión, pero al ser el problema el contrario a la fusión, las propias normas no lo terminan de definir con claridad pues éstas parecen estar enfocadas hacia esta última operación, por lo que nosotros vamos a expresar en este caso nuestra opinión al respecto.

Sabemos que, en el caso de escisión, sea esta total o parcial, un negocio se escinde de los demás formando por lo menos dos unidades económicas independientes.

También en el caso de escisión, se prevé en la normativa que pueda ser aplicada la NRV 19ª Combinaciones de Negocios, o la NRV 21ª operaciones entre empresas del grupo.

En nuestra opinión, en el caso de escisión, si un grupo de socios se queda con una de los negocios escindidos y otro grupo de socios se queda con el otro, separándose ambos grupos de socios mediante la operación de escisión y pasando a controlar cada una de ellos negocios distintos, nos encontraríamos con que se aplicaría la NRV 19ª Combinaciones de negocios del PGC, ya que posteriormente a la escisión, tanto los patrimonios como los socios se dividen en dos partes distintas, no existiendo entre ellos ninguna vinculación, y cada grupo de socios controla patrimonios distintos no vinculados a partir de ese momento.

La aplicación de la NRV 19ª implica la aplicación del método de adquisición, de tal modo que después de la operación habrá un bloque de negocios que se denominará adquirente y otro bloque de negocios (o varios) que se denominarán adquiridos.

Pero, ¿Qué bloque de negocios será el adquirente, y cuál o cuáles serán los adquiridos?, pues en nuestra opinión, tendremos que aplicar el mismo criterio que en las fusiones de empresas, de tal modo que los socios que ostenten la mayor participación sobre la sociedad escindida serían los socios de la sociedad adquirente y en ella no se producirían revalorizaciones; mientras que los socios de la parte escindida de menor tamaño sería la sociedad adquirida registrando las plusvalías correspondientes sobre sus activos. Podría producirse que el patrimonio escindido fuera el de mayor tamaño, y en ese caso seguiría siendo el patrimonio adquirente. Es lo que se denominaría escisión inversa.

De este modo, si la escisión es total, la parte escindida de mayor tamaño sería la empresa adquirente, mientras que la de menor tamaño (o de menores tamaños) sería la adquirida o adquiridas. Existiendo una adquirente y una o varias adquiridas diferenciadas, y en nuestra opinión, este criterio seguiría siendo válido para cualquier clase de escisión, total o parcial.

Pero, si tras la operación de escisión (total o parcial), los bloques de negocios escindidos siguen siendo de los mismos socios, esto es, existe una separación de patrimonios (activos y pasivos), pero no de socios, siendo los socios de las sociedades escindidas los mismos, no existe una separación de socios, estaremos asistiendo a una operación en la cual, posteriormente los socios siguen siendo los mismos, y no se han separado, por lo que será de aplicación la NRV 21ª. Obsérvese que en este caso, el control tanto de la empresa escindida como de las beneficiarias seguiría en manos del mismo grupo de socios (los que tuvieran mayor participación), en

consecuencia no se ha producido ningún cambio en el control de los negocios tras la operación de escisión.

En definitiva, en este último caso, los conjuntos de socios reciben las acciones o participaciones de los dos negocios segregados quedando en las sociedades resultantes el control igual que en la que se escinde, y manteniendo su porcentaje de participación los mismos socios del mismo modo que antes de la operación, nos encontraríamos con el hecho de que, tras la operación, nada ha cambiado y el reparto del patrimonio entre los socios queda igual que antes. En este caso, en nuestra opinión, no habría duda de que habría que aplicar la NRV 21ª operaciones entre empresas del grupo, no existiendo sociedad adquirente ni adquirida.

De modo que no se producirá en ninguna de ellas revalorización alguna de activos, ya que en esencia no se produce ninguna variación en la unidad económica preexistente, es decir, se trata de un simple cambio de configuración legal, por lo que justificaría la aplicación de la NRV 21ª, ya que en el fondo económico de la operación el control de las sociedades resultantes sigue ostentándolo los mismos socios que lo mantenían anteriormente. De este modo, hacemos prevalecer el criterio de preeminencia del fondo económico de la operación, con independencia de la forma jurídica en la que ésta se estipule.

Por ejemplo, supongamos que se trata de una sociedad que está formada por cuatro socios. Sres. A, B, C y D. Los socios A y B son los socios mayoritarios, mientras que los socios C y D están en minoría. Esta sociedad está explotando dos negocios: Compra venta de vehículos y alquilar de vehículos (suponemos que se cumplen todos los requisitos para ser consideradas dos ramas de actividad diferenciadas). El negocio de compra venta de vehículos es el principal y que ocupa mayor cantidad de activo y pasivo.

Se produce una escisión de la sociedad, de modo que los socios A y B se quedan con el negocio de compra venta de vehículos, y los socios C y D (que son minoritarios) se quedan con el negocio de alquiler de vehículos. En este caso se trata de una escisión que debe acogerse a la NRV 19ª combinaciones de negocios, en el que el negocio de compra venta de vehículos es el negocio adquirente (no revalorizará sus activos) y el negocio de alquiler de vehículos es el negocio adquirido (que revalorizará sus activos), con independencia de que la escisión sea total o parcial.

Ahora bien, si la escisión de los dos negocios, compra venta de vehículos y alquiler de vehículos se realiza de forma que los cuatro socios A, B, C y D, siguen siendo socios de ambos negocios segregados en la proporción que tenían antes, debe ser aplicada la NRV 21ª y ninguno de los dos negocios debería registrar ningún tipo de plusvalías.

Veamos un caso práctico:

Supongamos la sociedad A, que tiene dos ramas de actividad (compra venta de vehículos y alquiler de vehículos). Se produce la segregación de una rama de actividad, un negocio en concreto el alquiler de vehículos. La sociedad tiene cuatro socios, Sres. A, B, C y D.

Los Sres. A y B son propietarios del 77 % de la sociedad, mientras que los socios C y D son propietarios del 23 % restante.

A los efectos de escisión, la valoración contable de los negocios, es el siguiente:

	Compra venta vehiculos	Alquiler vehiculos	TOTAL
Activo no corriente	15.750	5.250	21.000
Activo corriente	22.500	7.500	30.000
TOTAL ACTIVO	38.250	12.750	51.000
Pasivo	19.125	6.375	25.500
PATRIMONIO NETO	19.125	6.375	25.500

El capital está formado por 1.500 acciones a 10 euros cada una. Total 15.000 euros y las reservas ascienden a 10.500 euros.

A efectos de la escisión y de la valoración realizada existe un fondo de comercio de 10.000 euros, correspondiendo 7.500 a la actividad del negocio de compra venta de vehículos y 2.500 a la actividad del negocio de alquiler de vehículos, también existe una plusvalía en el activo no corriente de 20.000 euros de las cuales corresponde 15.000 al negocio de compra venta de vehículos y 5.000 al negocio de alquiler de vehículos.

La escisión se realiza de forma parcial, de modo que el negocio de alquiler de vehículo se segrega de la sociedad A, formándose para ello una nueva sociedad (Sociedad B) que será la beneficiaria.

PRECISIÓN: A los efectos del tratamiento de la escisión, sería lo mismo si la escisión es parcial o total.

Valoración real (razonable) de los patrimonios escindidos:

25%			
	Negocio promoción	Negocio alquileres	Total
Valor contable	19.125	6.375	25.500
Plusvalía activo no corriente	15.000	5.000	20.000
Fondo de comercio	7.500	2.500	10.000
Pasivo por impuestos diferidos	-5.625	-1.875	-7.500
TOTAL	36.000	12.000	48.000
Porcentaje	75,00%	25,00%	100%

PRECISIÓN: Suponemos que se acoge al Régimen Especial contenido en el capítulo VII. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tipo impositivo 25 %.

Las diferencias se liquidarán en efectivo, con el límite establecido en el artículo 25.2 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

A estos efectos el Artículo 25.2. Tipo de canje de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, indica lo siguiente:

“2. Cuando sea conveniente para ajustar el tipo de canje, los socios podrán recibir, además, una compensación en dinero que no exceda del diez por ciento del valor nominal de las acciones, de las participaciones o del valor contable de las cuotas atribuidas”.

PRECISIÓN: Si bien es cierto que esta limitación se aplica según la Ley 3/2009 solamente a las operaciones de fusión, y no se cita nada con respecto a las operaciones de escisión. En consecuencia, parece ser que no debería ser aplicado para este tipo de operaciones.

SE PIDE: Registrar estas operaciones en la contabilidad de A y de B, en los dos supuestos siguientes:

Supuesto 1: La escisión se realiza de modo que los socios A y B se quedan con el negocio de promoción inmobiliaria en la sociedad A, mientras que los socios C y D se quedan con el negocio segregado y aportado a la sociedad beneficiaria B.

Supuesto 2: La escisión se realiza de modo que los socios A, B, C y D participan en ambos negocios escindidos en la proporción que les corresponde. Los socios A y B tendrán el 77 % del negocio de venta de vehículos y alquiler (segregado). Mientras que los socios B y C participarán en el 23 % de ambos negocios también.

SOLUCIÓN:

Supuesto 1: La escisión se realiza de modo que los socios A y B se quedan con el negocio de la compra venta de vehiculos en la sociedad A, mientras que los socios C y D se quedan con el negocio segregado y aportado a la sociedad beneficiaria B.

En este caso, la escisión debe ser tratada según la NRV 19ª del PGC, ya que existe una separación de socios, de tal modo que unos socios junto con la segregación de los patrimonios pasan a controlar negocios distintos.

De forma, los socios A y B que se quedan en la sociedad A, son la sociedad adquirente, y no revaloriza sus activos ni aflora el Fondo de comercio, mientras que los socios C y B (que se segregan) forman la sociedad adquirida que aflorará las plusvalías existentes y el fondo de comercio correspondiente.

La sociedad A contabilizará una disminución de capital y de reservas por el Valor real o razonable del patrimonio correspondiente a los socios C y D: 23 % sobre 48.000 = 11.040 euros.

Sin embargo, el patrimonio escindido correspondiente al negocio de alquiler de vehículos asciende a 12.000 euros (25 % sobre 48.000) por lo que la diferencia se liquidará en efectivo. Esta diferencia se debe a que el patrimonio escindido representa el 25 % sobre el total, mientras que las acciones de C y D representan el 23 % sobre el total

CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD A

1. Revalorización neta del negocio de alquiler de vehículos.

Registro contable del fondo de comercio del negocio adquirido			
2.500	Fondo de comercio	Reservas revalorización	2.500
Registro de la plusvalía en el activo no corriente en el negocio adquirido			
5.000	Activo no corriente	Reserva revalorización	5.000
Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos.			
1.875	Reserva revalorización	Pasivo por impuestos diferidos	1.875

Segregación del negocio de alquileres: 25 % sobre el valor real total 48.000 = 12.000 euros.

1.875	Pasivo por impuestos diferidos		
6.375	Pasivos	Fondo de comercio	2.500
12.000	Socios C y D	Activo no corriente	10.250
		Activo corriente	7.500

Disminución del capital y las reservas por la parte correspondiente a los socios C y D: 23 % sobre el total 48.000 = 11.040 euros.

3.450	Capital 23 % sobre 15.000		
5.175	Reservas de revalorización	Socios C y D	11.040
2.415	Reservas		
	23 % (25.500 - 15.000)		

La diferencia entre 12.000 (valor real del patrimonio escindido y que entrega a la sociedad beneficiaria) y 11.040 (valor que corresponde a los socios C y D), se liquidará a en efectivo. Reiteramos que esta diferencia se produce porque los socios C y D son propietarios del 23 % del patrimonio total, mientras que el negocio escindido que ellos se van a quedar representa el 25 % del total.

CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD B:

Constitución de la sociedad B por el valor real del patrimonio aportado: 12.000

12.000	Socios C y D	Capital y prima de emisión.	12.000
--------	--------------	-----------------------------	--------

Recepción del valor real del patrimonio escindido:

2.500	Fondo de comercio		
10.250	Activo no corriente		
7.500	Activo corriente	Pasivo	6.375
		Pasivo por impuestos diferidos	1.875
		Socios C y D	12.000

Supuesto 2: La escisión se realiza de modo que los socios A, B, C y D participan en ambos negocios escindidos en la proporción que les corresponde. Los socios A y B tendrán el 77 % del negocio de venta de vehículos y alquiler (segregado). Mientras que los socios B y C participarán en el 23 % de ambos negocios también.

La escisión debe ser tratada según la NRV 21ª del PGC, ya que no existen una separación de socios, de tal modo que tanto los socios A y B, como C y D, continúan participando en ambos negocios al igual que antes de la escisión. De tal modo que el fondo económico de la operación no existe diferencia antes y después de la escisión en cuanto al control de ambos negocios por sus socios.

Ninguno de los negocios segregados deberá aflorar plusvalías ni fondo de comercio, por lo que la valoración se realizará a valores contables.

Contabilidad de la sociedad A.

Segregación del negocio de alquileres de vehículos:

6.375	Pasivos		
6.375	Socios	Activo no corriente	5.250
		activo corriente	7.500

Disminución el capital: En este caso la disminución del capital se realizará por el valor contable del negocio segregado, esto es el 25 % sobre 25.500 = 6.375 euros.

Téngase en cuenta que ya no se trata de la parte de C y D, sino del negocio escindido que corresponderá a todos los socios en función de su proporción en la sociedad A.

6.375	Capital y reservas.		
		Socios	6.375

CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD B:

La constitución de la sociedad B debe realizarse al valor real del negocio correspondiente al alquiler de vehículos, y que corresponderá a todos los socios de A en proporción a su participación en A.

Por lo tanto, debe realizarse por el 25 % sobre 48.000 = 12.000 euros, al igual que en el supuesto núm. 1.

12.000	Socios	Capital y prima de emisión.	12.000

Por la aportación del patrimonio escindido al valor contable, que será de 6.375 euros. La diferencia entre el valor real del patrimonio escindido, por el que se ha constituido la sociedad (12.000) y el valor contable (6.375), se cargará a cuentas de Reservas.

Hay que recordar lo indicado en la NRV 21ª (apartado 2.2.1.) “a) En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas”.

Obviamente se refiere a operaciones de fusión entre empresas del grupo, pero nosotros interpretamos que el tratamiento debería ser el mismo para el caso de escisiones de empresas.

Aportación del patrimonio escindido.			
5.250	Activo no corriente		
7.500	Activo corriente	Pasivo	6.375
5.625	(11x) Reservas	Socios	12.000
	12.000 - 6.375		

De tal modo que el patrimonio neto de la nueva sociedad ascenderá a: $12.000 - 5.625 = 6.375$ euros, que es el importe del valor contable del negocio de alquiler de vehículos aportado a B.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

[Gregorio Labatut Serer.](http://gregorio-labatut.serer.com/)

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía. Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>